

アメリカにおける償却資産課税の 概要と最近の動き； 有形動産税の廃止はありうるのか

On Tangible Personal Property Tax in the United States

前 田 高 志

The purpose of this paper is provide an overview of tangible personal property tax (TPPT) in the United States and its recent change. In the States, as well as in Japan, TPPT has been criticized by corporate taxpayers, especially by the manufacturing industry. On the other hand, as TPPT is an important revenue source for local governments (counties, cities, towns, school districts), many states are continuing to invoke TPPT. In this paper, I focus on the recent personal property tax reform of Ohio and Michigan which removed TPPT and the experience of Indiana which decided to continue to apply TPPT. Referring to related papers and discussions on the reform of TPPT, I conclude that the replacement revenue for local governments is the key to this tax reform.

Takashi Maeda

JEL : H24, H25, H71

キーワード：地方財産税、有形動産税、償却資産、機械装置等、非課税、代替財源

Keywords : Local property tax, Tangible personal property tax, Depreciable assets, Machinery and equipment, Exemption of tax, Replacement revenue for local government

1 本稿の目的

わが国の固定資産税の償却資産課税をめぐるのは、シャウプ勧告に基づくその導入の直後から現在に至るまでその縮小・廃止を求める議論が続いている。

批判は経済中立性、課税の公平性（特定の産業への負担の偏り及び応益性との関連）、投資と経済成長への阻害要因、産業の競争力への影響、二重課税の可能性など、さまざまな視点からなされるが、他方で償却資産に係る固定資産税は地方公共団体にとっては重要な歳入のひとつであり、安定的な財政運営において欠くことのできない存在でもある。

償却資産の保有に課税している国は国際的にみて少ないとはよく言われることであるが、わが国とともにその「稀少な」国であり、同じ問題を抱えているはずのアメリカではどのような議論と動きがあるのでしょうか。本稿では償却資産を課税対象に含むアメリカの地方財産税の有形動産税（Tangible Personal Property Tax）の概要と同税をめぐる最近の議論、動きを調べ、わが国における今後の議論の参考としたい¹⁾。

2 アメリカの有形動産税の概要

アメリカの地方基幹税である地方財産税（Local Property Tax）は不動産税（Real Property Tax または Real Estate Tax）と動産税（Personal Property Tax）とからなる。動産税はかつては債権や株式などの無形動産にも課税されていたが、現在は有形動産のみを課税対象とすることが多いため、実質的には有形動産税（Tangible Personal Property Tax）である。動産税という呼び方を用いる州もあるが、本稿ではその実態から有形動産税という用語を用いることにする。有形動産税は、州によって違いはあるが、機械・装置等の償却資産

1) 筆者は 2016 年 7 月 31 日～8 月 6 日に一般財団法人資産評価システム研究センターより派遣されて、アメリカにおける償却資産課税のヒアリング調査を行った。調査先はインディアナ州政府地方財政局（8 月 1 日）、オハイオ州政府予算管理局（8 月 2 日）、オハイオ州ダブリン市学校区（8 月 2 日）、ワシントン DC にあるシンクタンクの Tax Foundation（8 月 3 日）、ワシントン D.C. 政府租税歳入事務所（8 月 3 日）である。本稿はその時に得た資料も参考にして執筆されている。調査の機会を与えて頂いた資産評価システム研究センター、現地での調査に協力して頂いた自治体国際化協会ニューヨーク事務所（CLAIR New York）に記して感謝の意を表したい。なお、調査結果の詳細については、（一財）資産評価システム研究センター『平成 28 年度 地方税における資産課税のあり方に関する調査研究委員会報告書』（2017 年 3 月）に掲載されている拙稿「海外調査報告 アメリカ合衆国における地方償却資産課税の実態調査」を参照されたい。

や棚卸資産、自動車、農業用設備・器具などに課税される。わが国の固定資産税（償却資産）のように償却資産のみを課税対象とするものではないが、それに相当するのが有形動産税である。

まずは、有形動産税の現状について概観しておきたい。表1の①欄に示すように、現在、デラウェア、ハワイ、イリノイ、アイオワ、ニューハンプシャー、ニュージャージー、ニューヨーク、オハイオ、ペンシルバニア、サウスダコタの10州を除く40州とワシントンDCが有形動産税を課税している。ただし、ノースダコタ州は州政府が資産評価を行う一定の有形動産のみ課税対象となるので、実質的には非課税である。また、ミシガン州は現在、有形動産税を段階的に廃止しており、2023年には完全廃止となる。ウィスコンシン州でも近い将来、有形動産税が廃止される可能性がある。

CCHの2016 U.S. Master Property Tax Guideによれば、有形動産税を課税している州の概要は以下の通りである²⁾。家庭用資産（家具）はすべての州で非課税とされているが、そのほか、州によって種々の非課税や減免の規定が設けられている。

①アラバマ州

- ・個人用の資産は非課税。その他、非課税規定あり³⁾。
- ・租税インセンティブとして、アラバマ州に進出または事業拡大した産業、研究開発企業に対する税の減免制度がある（最大で税額の全額）。

②アラスカ州

- ・地方自治体が有形動産税を課税するほか、石油・ガスの採掘、生産、パイプラインの資産に対しては州が有形動産税を課税する。家庭用の資産は非課税。その他、非課税規定あり。
- ・経済開発関連の資産に対する非課税措置あり。

③アリゾナ州

- ・事業用、家庭用資産につき50,000ドル（インフレ調整あり）を超える金額

2) CCH (2016), 2016 U.S. Master Property Tax Guide, Wolters Kluwer.

3) 「その他、非課税規定」とは一般に農業、納税者の属性等に係る非課税規定である。以下、同じ。

表 1 各州の有形動産税の概要 (①～③は 2016 年度、④⑤は 2009 年度)

○:あり、×:なし、— 非課税

地域・州	①有形動産税 の課税	②有形動産税 の棚卸資産へ の課税	③クラシフィケーションにおける事業用の有形動産 に対する評価率 (Ratio)、クラシフィケーション数、 他のクラスの評価率	④地方団体の 非課税・減免 裁量権	⑤経済開発の ための非課税
ニューイングランド					
コネチカット	○	×	70%、3クラス、29.2%、55%	○	○
メイン	○	×	クラシフィケーションなし	×	○
マサチューセッツ	○	○	5クラスあるが、評価率の差異なし。税率に差異。	○	○
ニューハンプシャー	×	×	—	—	—
ロードアイランド	○	×	5クラスあるが、クラス別の差異なく、税率に差異。	○	○
バーモント	○	○	クラシフィケーションなし	○	○
中東部					
デラウェア	×	—	—	—	—
ワシントンDC	○	×	4クラスあるが、評価率の差異なく、税率に差異。	—	○
メリーランド	○	×	3クラスあるが、クラス別の評価率の差異なし。	○	○
ニュージャージー	×	—	—	×	○
ニューヨーク	×	—	—	—	—
ペンシルバニア	×	—	—	—	—
五大湖地方					
イリノイ	×	—	—	—	—
インディアナ	○	×	クラシフィケーションなし	○	○
ミシガン	○	×	2クラスあるが、評価率の差異なく、税率に差異。	○	○
オハイオ	×	—	—	—	—
ウィスコンシン	○	×	100%、2クラス、50%	×	○
大平原諸州					
アイオワ	×	—	—	—	—
カンザス	○	×	25%、13クラス、11.5%～33%	○	○
ミネソタ	○	×	1.5%、35クラス、0.4%～2%	×	○
ミズーリ	○	×	33.3%、8クラス、0.5%～33.3%	×	×
ネブラスカ	○	×	100%、2クラス、75%、100%	×	○
ノースダコタ	○	×	10%、6クラス、1.5%、3.0%、9.0%、10%	×	○
サウスダコタ	×	—	—	—	—
南東部					
アラバマ	○	×	20%、4クラス、10%、15%、20%、30%	○	○
アーカンソー	○	○	クラシフィケーションなし	×	○
フロリダ	○	×	クラシフィケーションなし	○	○
ジョージア	○	×	40%、2クラス、30%	○	○
ケンタッキー	○	○	18クラスあるが評価率の差異なし。税率は機械・ 装置等が0.05%で、その他は0.01%～0.45%	○	×
ルイジアナ	○	○	15%、5クラス、10%、15%、25%	○	○
ミシシッピ	○	○	15%、5クラス、10%、15%、30%	○	○
ノースカロライナ	○	×	100%、2クラス、50%、100%	×	×
サウスカロライナ	○	×	10.5%、12クラス、4%～10.5%	○	○
テネシー	○	×	30%、6クラス、5%、25%、40%、55%	×	×
バージニア	○	○	5クラスあるが評価率に差異なく、税率に差異。	○	○
ウェストバージニア	○	○	3クラスあるが評価率に差異なく、税率に差異。	×	×
南西部					
アリゾナ	○	×	19.5%、10クラス、1%～19.5%	×	×
ニューメキシコ	○	×	3クラスあるが評価率は差異なく税率に差異	○	○
オクラホマ	○	○	10%、5クラス、11%～22.85%	×	○
テキサス	○	○	クラシフィケーションなし	×	×
ロッキー山脈地方					
コロラド	○	×	29%、4クラス、9.13%、75%、87.5%	×	×
アイダホ	○	×	クラシフィケーションなし	○	○
モンタナ	○	×	2%、16クラス、0.3%～17.8%	×	○
ユタ	○	×	100%、2クラス、55%	×	×
ワイオミング	○	×	11.5%、3クラス、9.5%、10%	×	○
極西部					
アラスカ	○	○	クラシフィケーションなし	○	○
カリフォルニア	○	×	クラシフィケーションなし	○	○
ハワイ	×	—	—	—	—
ネバダ	○	×	クラシフィケーションなし	○	○
オレゴン	○	×	クラシフィケーションなし	○	○
ワシントン	○	×	クラシフィケーションなし	×	○
	○:40州+DC ×:10州	○:11州 ×:39州+DC		○:22州 ×:19州	○:33州 ×:8州

出所:①②欄はCCH (2016b)、Chart 112、Chart113、③欄は Lincoln Institute of Land Policy の Significant Features of the Property Tax、<http://datatoolkits.lincolninstitute.edu/subcenters/significant-features-property-tax/> (2017年3月5日閲覧)、④⑤欄はErrecart, Gerrish & Drencaud (2012)、Table 1 をもとに作成した。

のみ課税 (De minimis exemption)⁴⁾。2015 年の非課税枠は 146,973 ドル。

- ・エンタープライズ・ゾーンの減免制度あり。

④アーカンソー州

- ・家庭用資産は非課税。その他、非課税規定あり。
- ・カウンティまたは地方自治体が産業施設債を起債して誘致した事業者の資産に対して非課税措置を講ずることができる。

⑤カリフォルニア州

- ・家庭用・個人所有の資産は非課税。その他、非課税規定あり。
- ・投資への租税インセンティブとして、カウンティ、地方自治体等は総評価額 1 億 5,000 万ドル (2015 年 7 月 1 日以前は 2,500 万ドル) を超える資産の税額を減免することができる。

⑥コロラド州

- ・家庭用資産は非課税。その他、非課税規定あり。
- ・資産評価額 7,300 ドルまでは非課税 (De minimis exemption)。非課税上限額は 2 年毎にインフレ調整される (7,300 ドルは 2015・16 年度の額。2009・10 年度は 4,000 ドル、2011・12 年度は 5,500 ドル、2013・14 年度は 7,000 ドルであった)。カウンティ、地方自治体等は当該行政区域内に新規に進出した企業、事業拡大した企業に対して減免措置を講ずることができる。

⑦コネチカット州

- ・特定の家庭用、個人所有の資産は課税されない。その他、非課税規定あり。
- ・製造業、バイオテクノロジー・メーカー、研究・開発施設等で用いられる機械・装置は非課税。

4) アリゾナ州法による規定は次の通り。Arizona Revised Statutes Title 42. Taxation Sec.42-11127. Exempt personal property A. Pursuant to article IX, section 2, subsection (6), Constitution of Arizona, personal property that is class two property pursuant to section 42-12002, paragraph 2, subdivision (a) or (b) that is used for agricultural purposes or personal property that is class one property pursuant to section 42-12001 that is used in a trade or business as described in section 42-12001, paragraphs 8 through 11 or 13 is exempt from taxation up to a maximum amount of fifty thousand dollars of full cash value for each taxpayer. (下線筆者付記)

⑧ワシントン DC

- ・取引・事業に供される資産のみ課税。その他、非課税規定あり。
- ・資産総額のうち 225,000 ドル超の部分にのみ課税される (De minimis exemption)⁵⁾。適格ハイテク企業の動産は非課税。

⑨フロリダ州

- ・家庭用資産、個人所有の資産は非課税。その他、非課税規定あり。
- ・非家庭用資産に対して 25,000 ドルの非課税枠あり (De minimis exemption)。カウンティ、地方自治体はコミュニティ・経済開発を目的として、新たに進出した企業、事業拡大した企業に対して非課税措置を講ずることができる。
- ・エンタープライズ・ゾーン内の事業用資産に対する税の還付制度が 2015 年 12 月に設けられている。

⑩ジョージア州

- ・家庭用、個人所有の資産は非課税。その他、非課税規定あり。
- ・課税対象資産につき 7,500 ドルまでは非課税 (De minimis exemption)⁶⁾。
- ・カウンティ、地方自治体等はエンタープライズ・ゾーン内の事業用資産を非課税とすることができる。
- ・地方経済開発のための租税インセンティブとして、適格投資に対する非課税措置等あり。

5) DC の法規定は次の通り。Code of the District of Columbia, Sec.47-1522(a) Each year the district shall levy a tax against every person on the tangible personal property owned or held in trust in that person's trade or business in the District. The rate of tax shall be \$3.40 for each \$100 of value of the taxable personal property, in excess of \$225,000 in value. (下線筆者付記)

6) ジョージア州法による規定は次の通り。2010 Georgia Code Sec. 48-5-42.1 - Personal property tax exemption for property valued at ,500.00 or less (a) It is the intent of this Code section to exempt from the payment of ad valorem taxation certain tangible personal property on which the tax due does not exceed the reasonable cost of administering and collecting the tax. (b) All tangible personal property of a taxpayer, except motor vehicles, trailers, and mobile homes, shall be exempt from all ad valorem taxation if the actual fair market value of the total amount of taxable tangible personal property owned by the taxpayer within the county, as determined by the board of tax assessors, does not exceed \$7,500.00. (下線筆者付記)

⑪アイダホ州

- ・事業用資産につき 100,000 ドルまでは非課税 (De minimis exemption)。
- ・取得費用 3,000 ドル以下の資産は非課税⁷⁾。
- ・その他、非課税規定あり。

⑫インディアナ州

- ・家庭用資産は非課税。その他、非課税規定あり。
- ・カウンティは事業用資産に対し 20,000 ドルの非課税枠を設定することができる (De minimis exemption)。
- ・エンタープライズ・ゾーン内の適格投資に対し 10 年間の減免制度あり。
- ・経済再生地域内の製造業の適格投資に対して 5 年間または 10 年間の減免制度が租税インセンティブとして設けられている。

⑬カンザス州

- ・家庭用資産、事業用棚卸資産、その他特定の資産は非課税。その他、非課税規定あり。
- ・購入価格 1,500 ドル以下の事業用機械・装置等は非課税。新規の自動車製造業の資産は 2012 年に遡及して 10 年間非課税とされる。

⑭ケンタッキー州

- ・家庭用資産は非課税。その他、非課税規定あり。
- ・市、タウンは企業立地を目的として、製造業施設を最長 5 年まで非課税とすることができる。

⑮ルイジアナ州

- ・家庭用資産は非課税。その他、非課税規定あり。

7) アイダホ州法による規定は次の通り。Idaho Code 63-602KK. Property exempt from taxation - Certain personal property. (1) (a) An item of taxable personal property purchased on or after January 1, 2013, shall be exempt from property taxation if the item of taxable personal property has an acquisition price of three thousand dollars (\$3,000) or less. ((b)(c) 略) (2) On and after January 1, 2015, except as provided in subsection (8) of this section, each person's personal property, located in the county, which is not otherwise exempt, shall be exempt to the extent of one hundred thousand dollars (\$100,000). 以下、略。(下線筆者付記)

- ・新増設された製造業施設に対し 5 年以内の非課税措置が講じられる（5 年間の更新あり）。

⑯メイン州

- ・家庭用資産は非課税。その他、非課税規定あり。
- ・1,000 ドルの非課税枠（De minimis exemption）あり。
- ・事業用装置税還付制度（Business Equipment Tax Reimbursement, BETR）が適格事業用資産に対し設置時から最長 12 年間、適用される。

⑰メリーランド州

- ・事業用資産は特定の資産を除き非課税。製造業の機械・装置等は非課税とされる。
- ・その他、非課税規定あり。
- ・エンタープライズ・ゾーン内では税額の減免制度あり。

⑱マサチューセッツ州

- ・家庭用資産は非課税。その他、非課税規定あり。
- ・特定の法人または LLC（有限責任会社）の所有する資産は非課税。
- ・エンタープライズ・ゾーン内の資産に対する減免あり。
- ・100 ドル以下の資産は非課税（De minimis exemption）。

⑲ミシガン州

- ・家庭用資産は非課税。その他非課税規定あり。
- ・80,000 ドルの非課税枠（De minimis exemption）あり。
- ・製造業の資産に対する通増型非課税制度、製造業の新規取得資産に対する非課税制度がある。
- ・エンタープライズ・ゾーン内の企業再生地区内の資産に対する減免制度がある。創業直後のベンチャー企業（フルタイム従業員 25 名未満、年商 100 万ドル以下、経費の 15%以上が R&D 支出という条件あり）は非課税。

⑳ミネソタ州

- ・特定の資産のみ課税される。家庭用資産は非課税。その他、非課税規定あり。
- ・雇用機会創出地区（Job Opportunity Building Zone, JOBZ）など経済特区での減免あり。

- ・ カウンティ、地方自治体等は一定の条件で減免措置を講ずることができる。

②①ミシシッピー州

- ・ 家庭用資産は非課税。その他、非課税規定あり。
- ・ カウンティ、地方自治体等は中心事業地区（Central Business District）内の資産や、製造業の新規取得資産、新規産業などを対象に非課税措置を講ずることができる。

②②ミズーリ州

- ・ 家庭用資産は非課税。その他、非課税規定あり。
- ・ 租税インセンティブとして、エンタープライズ・ゾーン内の資産への非課税措置がある。

②③モンタナ州

- ・ 家庭用資産は非課税。その他、非課税規定あり。
- ・ 中小企業の 20,000 ドル以下の一定の資産は非課税（De minimis exemption）。
- ・ カウンティ、地方自治体等はインダストリアル・パークに対して減免を行うことができる。新成長産業に対する減免あり。

②④ネブラスカ州

- ・ 家庭用資産は非課税。その他、非課税規定あり。
- ・ 2016 年 1 月 1 日より、10,000 ドルの非課税枠が設けられている（De minimis exemption）。
- ・ カウンティに代わって州が評価を行う企業の資産への非課税規定（Personal Property Tax Relief Act, L.B.259）、Nebraska Advantage Act による減免制度がある。

②⑤ネバダ州

- ・ 家庭用資産は非課税。その他、非課税規定あり。
- ・ 租税インセンティブとしてネバダ州に新規に立地した企業、事業拡大を行った企業に対する減免制度がある。

②⑥ニューメキシコ州

- ・ 特定の資産を除き、有形動産は非課税。家庭用資産は非課税。その他、非課税規定あり。

②⑦ ノースカロライナ州

- ・非事業用資産は非課税。その他、非課税規定あり。

②⑧ ノースダコタ州

- ・州衡平委員会 (State Board of Equalization)⁸⁾ が評価する特定の資産を除き非課税。

②⑨ オクラホマ州

- ・非事業用資産は非課税。その他、非課税規定あり。
- ・エンタープライズ・ゾーン内での新規投資に関する非課税・減免制度がある。
- ・地方自治体は 5 年を上限に新規施設に係る非課税措置を講ずることができる。

③⑩ オレゴン州

- ・事業用資産のみが課税対象。その他、非課税規定あり。
- ・戦略的投資開発計画 (Strategic Investment Development Projects) により、経済開発委員会 (Economic Development Commission) が認可した場合、最長 15 年間、不動産、動産の総評価額のうち 1 億ドルを超える部分が非課税とされる。
- ・エンタープライズ・ゾーン内の適格資産は 3 年間非課税措置を適用される。

③⑪ ロードアイランド州

- ・家庭用資産は非課税。その他、非課税規定あり。
- ・製造業において新たに取得・所有される適格資産 (機械・装置等)、エンタープライズ・ゾーン内の適格事業資産は非課税。
- ・一部のタウンでは雇用創出効果のある投資拡大が非課税とされる。
- ・地方自治体は適格事業 (製造業、商業など) 等に対してその全部または一部を非課税とすることができる。

③⑫ サウスカロライナ州

- ・家庭用資産は非課税。その他、非課税規定あり。
- ・1 年間利用されていない製造業の装置は一時的に非課税となる。

③⑬ サウスダコタ州

8) 州衡平委員会はカウンティ間の地方財産税の評価の不均衡を是正する州の機関。

- ・事業用資産以外は非課税。

③④ テネシー州

- ・原則として事業用資産以外は非課税。
- ・エンタープライズ・ゾーンに係る減免あり。

③⑤ テキサス州

- ・原則として収益を発生させる有形動産のみ課税。収益を発生させる資産について 500 ドルの非課税枠あり (De minimis exemption)。

③⑥ ユタ州

- ・家庭用資産は非課税。その他、非課税規定あり。
- ・総評価額 10,300 ドル (2016 年度) までは非課税 (De minimis exemption)。取得価額 1,000 ドル以下の資産も課税されない。

③⑦ バーモント州

- ・家庭用資産は非課税。その他、非課税規定あり。
- ・地方自治体はダウントウン開発地区 (Downtown Development Districts) に係る減免を講ずることができる (評価、税率操作による)。

③⑧ バージニア州

- ・家庭用資産は非課税。その他、非課税規定あり。
- ・地方自治体は製造業、採掘業等の機械等を非課税とすることができる。
- ・エンタープライズ・ゾーンにおいてカウンティ、市、タウンは減免措置を講ずることができる。

③⑨ ワシントン州

- ・家庭用資産は非課税。その他、非課税規定あり。
- ・動産に対し 30,000 ドルの非課税措置が講じられる (De minimis exemption)。

④⑩ ウェストバージニア州

- ・家庭用資産は非課税。その他、非課税規定あり。
- ・200 ドルの非課税枠 (De minimis exemption)。

④⑪ ウィスコンシン州

- ・家庭用資産は非課税。その他、非課税規定あり。

④⑫ ワイオミング州

- ・家庭用資産は非課税。その他、非課税規定あり。

なお、表 1 の②欄に示すように、有形動産のうち棚卸資産については多くの州が有形動産税を課税していないが、アラスカ、アーカンソー、ケンタッキー、ルイジアナ、マサチューセッツ、ミシシッピー、テキサス、バーモント、バージニア、ウェストバージニアの 10 州は棚卸資産が課税対象となっている。なお、これらの州での詳細は以下のようになっている。

- ・アラスカ州

地方自治体が独自に非課税とすることが認められている。

- ・アーカンソー州

商工業者の棚卸資産が課税される。

- ・ケンタッキー州

商業者の棚卸資産、製造業者の出荷待ちの完成品、原材料、仕掛品が州の財産税の課税対象となる。

- ・ルイジアナ州

貯蔵目的のみの目的で保有される場合以外は課税される。

- ・マサチューセッツ州

法人企業の棚卸資産は非課税、非法人企業の場合のみ課税される。

- ・ミシシッピー州

カウンティ、地方自治体は当該行政区域内の棚卸資産を独自に非課税とすることができる。

- ・バーモント州

地方自治体が独自に非課税とすることができる。

- ・バージニア州

地方自治体が独自に非課税とすることができる。

有形動産税を含めて地方財産税の税額は、一般に資産評価額×評価率 (Ratio) ×税率で算出される。評価率に税率を乗じたものが実効税率である。これも州によって異なるが、資産種類に応じて異なった評価率が設定されており、これを資産分類別課税 (クラシフィケーション; Classification) という。クラシ

フィケーションによる資産分類は、例えば、居住用資産、事業用有形動産、農業用資産などによる分類であり、税率が単一であっても、評価率が異なれば、資産種類によって実効税率＝負担率が異なることになる。表1の③欄に示すように、事業用の評価率は他の資産に比して高く設定されている州が多い。すなわち、企業の有形動産に対する実効税率は高い州が多いということになる。なお、評価率を用いたクラシフィケーションは行わず、資産によって税率に差異を設ける州もある。

Errecart, Gerrish & Drenkard (2012) の調査によれば、2009 年度の時点であるが、有形動産税を課税している州の約半分が地方政府に有形動産税を非課税とする裁量権を認めており（表1④欄）、約8割の州がエンタープライズ・ゾーン等での地域経済政策上の非課税や減免を行っている。

3 有形動産税の廃止と縮小の動き

(1) オハイオ州の有形動産税廃止

ハワイ州では1947年に有形動産税が廃止されているが、直近で有形動産税を廃止したのはオハイオ州である。また、ミシガン州でも今後、2023年にかけての段階的廃止がなされつつある。

オハイオ州の有形動産税は2004年の第126州議会下院法案66（以下、H.B.66と記す）により廃止が決まり、2005年度から2009年度まで5年をかけて段階的に廃止（phase out）された⁹⁾。有形動産税を含め地方財産税の税額は原則として、評価額×資産種類別の評価率（assessment rate；ratioとも呼ばれる）¹⁰⁾×税率、で算出されるが、オハイオ州の有形動産税の段階的廃止は評価率を徐々に引き下げて実施された。機械・設備その他の家具・備品等の事業用

9) H.B.66についてはオハイオ州税務省（Ohio Department of Taxation）のWebsiteを参照した。

http://www.tax.ohio.gov/portals/0/personal_property/tangible_personal_property_tax_changes_in_hb1.pdf（2016年11月27日閲覧）オハイオ州議会下院法案HB66による。

10) 評価率は資産種類別に定められるが、州によってはすべての資産に同じ評価率が適用されることもある。

資産（以下、機械・設備等と記す）評価率の引下げは、2005 年度の 25%から、2006 年度 18.75%、2007 年度 12.5%、2008 年度 6.25%、2009 年度 0%となっている。

なお、有形動産のうち棚卸資産の評価率は 2005 年度の 23%から 2007 年度に 21%、2008 年度 19%、2010 年度 15%、2011 年度 13%に引き下げられることになっていたが、機械・設備等と同じく 2006 年度に 18.75%、2007 年度 12.5%、2008 年度 6.25%、そして 2009 年度 0%に変更された。このほか、地方電話会社の 1995 年度以降に取得された資産及び長距離通信、携帯電話関連の資産の評価率は、2005 年度の 25%が 2007 年度に 20%、2008 年度 15%、2009 年度 10%、2010 年度 5%、2011 年度に 0%に、また、同じく地方電話会社の 1994 年度以前取得資産については 2005 年度の 67%から 2006 年度 46%、2007 年度 20%、2008 年度 15%、2009 年度 10%、2010 年度 5%、2011 年度 0%に、それぞれ引き下げられている。

そして、有形動産税廃止による地方税収の減少を補填するために、総収入税（Gross Receipt Tax）である商業活動税（CAT；Commercial Activity Tax）が導入され、その税収を一定の基準で地方政府に交付している¹¹⁾。

（2）ミシガン州の有形動産税廃止

次に、現在、2023 年に向けて段階的に有形動産税の廃止を進めているミシガン州の事例をみておきたい。ミシガン州では、州議会上院の Mike Nofs 議員（共和党）の提案により、2011 年から州議会での議論が始まった。この提案は有形動産税を段階的に廃止するというものであったが、段階的とされたのは地方財政への影響が考慮されたことによる。なお、この議論と並行してミシガン事業税（Michigan Business Tax, MBT）の廃止も議論されている。MBT の納税額は有形動産税から税額控除されていたため、MBT の廃止は企

11) CAT は、当初、2006 年～2019 年に段階的に縮小・廃止されることになっていたが、地方政府とりわけ地方財産税を唯一の税収源とする学校区への影響が考慮され、州議会は課税の延長を決定し、いつまでかは流動的であるが州による減収補填は続けられている。ただし、こうした補填措置がなされても、地方政府とりわけ学校区に深刻な影響が及んでいることは拙稿（2017）を参照されたい。

業にとっては増税につながることもあり、その意味でも有形動産税の廃止は重要であった。

2012 年に入ると有形動産税の改革の焦点が製造業資産に非課税枠 (De minimis) を設定すること、一定の評価額以下の資産しか所有しない企業を非課税とすることに絞込まれた。他方、有形動産税廃止による地方歳入の減収への補填措置を求める声も強まる。2012 年 5 月、州議会上院は、①一定の評価額以下の製造業及び商業資産に対する有形動産税の非課税措置 (Small Parcel Exemption)、②製造業用資産 (一部の商業用資産を含む適格製造業動産 Eligible Manufacturing Personal Property) に対する有形動産税非課税の段階的拡大、からなる税制改革案を可決した。また、上院は有形動産税廃止による地方税収の減少を補填するために、租税支出 (優遇税制) のうち実施期限が終了したものを廃止することで財源を確保することも決めている。

州議会下院は 2012 年 12 月に上院案とほぼ同じ内容での可決を行ったが、補填財源については州利用税の一部を地方利用税として課税することを認めることとした (利用税全体の税収不変の税収中立型の改正であった)。利用税はインターネットやカタログによる購入に加えて、自動車、ボート、スノーモビル、航空機等も課税対象に含む税であるが、その一部を 2016 年までに地方税とすることで、2016 年度に 4,170 万ドル、その後の製造業用資産への有形動産税非課税の拡大に応じて 2023 年度には 3 億 6,240 万ドルまでの地方利用税収が地方政府に提供されると推計されている¹²⁾。

下院は改革の是非を州民に問い、確実なものとするために、州民による直接投票を行うこととした。州民投票は 2014 年 8 月に実施され、承認がなされた。その後、地方政府側の補填財源が十分であるか否かについての懸念が示されたため、州利用税の地方利用税への移替え分が拡大され、地方政府への補填額は、2016 年度分で 9,610 万ドル、2028 年分で 5 億 7,260 万ドルにまで増加している (予測値)。

このようにして実現したミシガン州の有形動産税廃止の内容は次の通りで

12) Hohman (2014)、p.4。

ある。

①少額資産所有事業者への非課税 (Small Taxpayer Personal Property Tax Exemption)

所有するすべての製造業、商業用動産の総評価額が 80,000 ドル以下の事業者は非課税とする。

②適格製造業用動産への非課税 (Eligible Manufacturing Personal Property)

- ・2006 年以前に最初の所有者によって取得された適格製造業用動産は、2016 年度より非課税とする。
- ・2006 年から 2012 年の間に最初の所有者によって取得された適格製造業用動産は、取得年より（取得年を含めて）10 年経過時点で 100%非課税となるように、段階的に非課税額を拡大する。
- ・2012 年以降に最初の所有者によって取得された適格製造業用動産は 2016 年より 100%非課税とする。

適格製造業用動産の非課税は取得年が 2006 年であれば 2017 年以降、2007 年であれば 2018 年以降、2008 年であれば 2019 年、2009 年であれば 2020 年以降というかたちで 100%非課税となるので、最終的に 2012 年に取得された資産が 10 年目を迎える 2023 年にすべての適格製造業用動産が非課税となり、有形動産税の廃止が完結することになる。

(3) 有形動産税課税の縮小

有形動産税を廃止した（廃止しつつある）州の多くは、ハワイやアイオワ、サウスダコタ等を除いて、ラスト・ベルト (Rust Belt) と呼ばれる、かつての基幹産業であった鉄鋼業や機械製造業など重工業が 1970 年代以降、衰退し、経済の低迷が著しい中西部から大西洋岸中部諸州の地域にある。これらの州が有形動産税を廃止した、あるいは課税しない背景には、有形動産税の製造業への影響があると考えられる¹³⁾。

Errecart, Gerrish & Drenkard (2012) は近年の有形動産税の動向について

13) インディアナやウィスコンシンなどのようにラスト・ベルト地域にありながら有形動産税を課税している州もある。

以下のように整理している。

- ・有形動産税を課税する州は減少している。
- ・有形動産税は企業にとって大きな税負担をもたらしている。
- ・現在、7州で有形動産税は廃止されているが、そのほか、4州では実質的に非課税に近い状態になっており、2000年から2009年の間に有形動産税の州民1人当たり税収額は20%減少している。
- ・2012年11月、フロリダとアリゾナの2州で有形動産税の非課税枠（少額資産の非課税）を拡大する住民投票が実施された。

そして、今後の有形動産税のあり方に対しては次のような考え方を示している。

- ・今後、各州は有形動産税を段階的に縮小・廃止すべきであり、それによって経済的な歪みが減少し、経済成長にも資することになる。
- ・州は有形動産税を廃止する場合、その代替財源を投資や経済成長に影響を及ぼすような税に求めるべきでない。

ここで指摘されているように、有形動産税の廃止にまでは至らずとも、縮小への動きは表2にも示すように、有形動産税の1人当たり税収額、歳入に占める割合の双方において多くの州で生じている。1人当たり税収額は州によって大きく異なるが、網掛けで示すように、統計のとれている34州中19州で減少傾向にある（うちオハイオ州は現在廃止）。とりわけ減少率が大きいのは、オハイオ州を除けば、インディアナ州（-69%）、バーモント州（-64%）、アリゾナ州（-39%）、ワシントンDC（-36%）、ワシントン州（-32%）、サウスカロライナ州、アイダホ州（ともに-28%）メイン州（-24%）などである。バーモント州は減少率が大きいのが、もともと1人当たり税収額が少なかった（2000年度で17ドル）のがさらに少なくなった（2009年度で6ドル）という点で特徴的である。なお、ロードアイランド州、カンザス州、テキサス州は2000年度から2009年度にかけては1人当たり税収額が増加しているが、2005年度から2009年度にかけては減少している。

次に同じく表2で有形動産税の税収が歳入に占める割合の動きをみると、34州のうち26州で歳入ウェイトの低下が生じている。オハイオ州を除いて、イ

表 2 各州の TPPT の 1 人当たり税収額と対州・地方歳入（自主財源）比の推移
（2000 年度、2005 年度、2009 年度）

	1人当たり税収				歳入に占める割合			
	2000年度	2005年度	2009年度	2000/05-09年 度変化率	2000年度	2005年度	2009年度	2000/05-09年 度変化ポイント
ニューイングランド								
マサチューセッツ	\$69	\$66	\$71	3%	1.1%	0.9%	1.0%	-0.1
メイン	N/A	\$124	\$94	-24%	N/A	2.0%	1.6%	-0.4
マサチューセッツ	\$69	\$66	\$71	3%	1.1%	0.9%	1.0%	-0.1
ニューハンプシャー	-	-	-	-	-	-	-	-
ロードアイランド	\$317	\$459	\$374	18%	5.8%	7.3%	5.8%	0.0
バーモント	\$17	\$8	\$6	-64%	0.3%	0.1%	0.1%	-0.2
中東部								
デラウェア	-	-	-	-	-	-	-	-
ワシントンDC	\$181	\$142	\$116	-36%	2.1%	1.3%	1.1%	-1.0
メーランド	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
ニュージャージー	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
ニューヨーク	-	-	-	-	-	-	-	-
ペンシルバニア	-	-	-	-	-	-	-	-
五大湖地方								
イリノイ	-	-	-	-	-	-	-	-
インディアナ	\$327	\$200	\$100	-69%	6.5%	3.5%	1.8%	-4.7
ミシガン	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
オハイオ（現在廃止）	\$189	\$164	\$5	-97%	3.6%	2.8%	0.1%	-3.5
ウイスコンシン	\$53	\$43	\$47	-11%	0.9%	0.7%	0.8%	-0.1
大平原諸州								
アイオワ	-	-	-	-	-	-	-	-
カンザス	\$158	\$181	\$161	2%	3.1%	3.3%	2.6%	-0.5
ミネソタ	-	-	-	-	-	-	-	-
ミズーリ	N/A	\$379	\$333	-12%	N/A	7.8%	6.8%	-1.0
ネブラスカ	\$96	\$89	\$105	10%	1.8%	1.5%	1.7%	-0.1
ノースダコタ	-	-	-	-	-	-	-	-
サウスダコタ	-	-	-	-	-	-	-	-
南東部								
アラバマ	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
アーカンソー	N/A	\$139	\$157	12%	N/A	3.0%	3.3%	0.3
フロリダ	\$112	\$121	\$101	-10%	2.3%	2.2%	1.7%	-0.6
ジョージア	N/A	\$186	\$186	0%	N/A	3.8%	3.8%	0.0
ケンタッキー	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
ルイジアナ	\$156	\$165	\$220	41%	3.2%	3.1%	3.7%	0.5
ミシシッピ	N/A	\$314	\$325	3%	N/A	7.0%	6.4%	-0.4
ノースカロライナ	\$160	\$143	\$130	-19%	3.2%	2.8%	2.5%	-0.7
サウスカロライナ	\$232	\$234	\$167	-28%	4.9%	4.4%	3.1%	-1.8
テネシー	N/A	\$104	\$92	-12%	N/A	2.2%	2.0%	-0.2
バージニア	\$446	\$398	\$376	-16%	8.3%	6.7%	6.2%	-2.1
ウェストバージニア	\$206	\$210	\$245	19%	4.5%	4.0%	4.5%	0.0
南西部								
アリゾナ	\$172	\$128	\$105	-39%	3.9%	2.7%	2.2%	-1.7
ニューメキシコ	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
オクラホマ	\$93	\$102	\$129	39%	2.0%	2.1%	2.5%	0.5
テキサス	\$163	\$174	\$165	1%	3.6%	3.5%	3.1%	-0.5
ロッキー山脈地方								
コロラド	\$166	\$156	\$167	0%	2.9%	2.7%	2.7%	-0.2
アイダホ	\$111	\$116	\$80	-28%	2.3%	2.3%	1.7%	-0.6
モンタナ	\$73	\$79	\$91	25%	1.5%	1.6%	1.6%	0.1
ユタ	\$141	\$133	\$119	-16%	2.8%	2.5%	2.2%	-0.6
ワイオミング	\$30	\$33	\$34	13%	0.5%	0.4%	0.3%	-0.2
極西部								
アラスカ	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
カリフォルニア	\$54	\$48	\$53	-2%	0.9%	0.7%	0.8%	-0.1
ハワイ	-	-	-	-	-	-	-	-
ネバダ	\$93	\$92	\$91	-2%	1.8%	1.4%	1.6%	-0.2
オレゴン	\$53	\$51	\$50	-6%	0.9%	0.9%	0.9%	0.0
ワシントン	\$70	\$53	\$48	-32%	1.2%	0.9%	0.8%	-0.4

注1: 変化率は2000-09年度の値であるが、2000年度値のないものについては2005-09年度の変化率を記している。

注2: N/Aはデータの無い州、-はTPPTを課税していない州を示す。

注3: 網掛けしている州は1人当たり税収およびまたは対歳入比が2000-09年度もしくは2005-09年度で減少している州。

注4: 本表は拙稿(2017)に掲載したものを一部修正して再掲している。

出所: Errecart, Gerrish & Drencard (2012), p.10, Table 6を一部修正（原資料はU.S.Censusのデータ）。

ンディアナ州（-4.7%ポイント）、バージニア州（-2.1%ポイント）、サウスカロライナ州（-1.8%ポイント）、アリゾナ州（-1.7%ポイント）などで2000年度から2009年度にかけての歳入比の減少幅が大きい。

このような有形動産税の縮小の動きは徐々に課税から撤退しながら最終的に廃止に至る動きなのであろうか。あるいは、どこかで一定の「歯止め」がかかるのであろうか。そのことを予測する上で、1人当たり税収額及び税収額の対歳入比の双方で（有形動産税を廃止したオハイオ州を除き）最も減少・低下が顕著であったインディアナ州に焦点をあて、同州における有形動産税をめぐる動きについてみておきたい。

4 インディアナ州における有形動産税をめぐる動き

(1) 有形動産税の課税対象の縮小

インディアナ州における有形動産税¹⁴⁾は過去においてはかなり広範な課税対象に対して課税される動産税であった。すなわち、機械・装置等の事業用の有形動産（償却資産）はもとより棚卸資産、家庭用の資産（家具など）、船舶、航空機、さらには動産税であるため株式・債券にまで課税がなされていた。しかし、課税対象の絞り込みが行われ、現在は基本的に主として事業用資産に課税される有形動産税となっている（前述のように事業用資産にも20,000ドルの非課税枠がある）。

インディアナ州における本格的な課税対象の縮小は1966年の二度にわたる州憲法改正により行われた。まず、従来、州憲法第10条第1項の（不動産とともに¹⁵⁾）すべての動産に（動産税が）課税されるとした条項が改正され、自動車、トレーラーハウス、航空機、船舶、トレーラー等が課税対象から除外された¹⁶⁾。なお、これらの課税対象の縮小については代替財源として個別消費税を導入することとされ、例えば、自動車については動産税の非課税化に伴

14) インディアナ州では Tangible Personal Property Tax ではなく Personal Property Tax であるため、正確には動産税であるが、無形動産については実質的に非課税であるためここでは他と統一して有形動産税と記す。

15) 不動産は地方財産税のうちの不動産税の課税対象。

16) Stafford & Deboer (2014), pp.6-7.

い、自動車取得税 (Auto Excise Tax) が 1971 年から課税されている (法施行は 1969 年)。さらに、1966 年内の二度目の改正では、動産と家庭用資産が非課税となった。

こうしてその後は事業用の機械・装置等と棚卸資産が有形動産税の主要な課税対象となっていたが、1990 年代後半になって棚卸資産への課税が同州の流通拠点としての競争力を弱めることへの批判が強まる。この批判を受け、2002 年、州議会は棚卸資産を非課税とすることを決め、2004 年の州憲法改正により棚卸資産が課税対象から除外された。なお、この改正により、州議会が投資のための資産以外の有形動産を非課税とすることが認められるようになっていく。

棚卸資産を非課税とすることによる有形動産税すなわち地方財産税の課税ベースは 171 億ドル縮小することになり¹⁷⁾、地方財産税の税収を維持しようとすればその税率を引き上げねばならない。地方財産税の税率引上げによる自宅所有者の負担増に対処するため、州議会は 2002 年特別議会において個々のカウンティが住宅買換え税額控除の導入を選択できる裁量権を認めた。なお、このカウンティの裁量権は事業用有形動産にも適用可能となっている。

このようにインディアナ州では有形動産税の課税対象が縮小されてきているのであるが、最終的にそれを廃止するところまで至っていない。2014 年に前州知事の Mike Pence (共和党、在職期間 2013 年 1 月–2017 年 1 月) が有形動産税の廃止及び州所得税、州法人税の減税を提案した。Pence 知事は、2013 年 12 月 5 日に開催された 2014 Bingham Greenbaum Doll LLP Legislative Conference において以下のように述べている¹⁸⁾。

私は投資の拡大と成長のためにインディアナ州の企業に対する動産税を

17) Stafford & Deboer (2014), p.6.

18) 2014 Bingham Greenbaum Doll LLP Legislative Conference での Pence 知事の Remarks.

http://www.in.gov/archivecalendar/EventList.aspx?fromdate=12/5/2013&todate=12/5/2013&display=Day&type=public&eventidn=149626&view=EventDetails&information_id=191709&print=print (2017 年 3 月 5 日閲覧)。

段階的に廃止すべき時が来ていると信ずる。Tax Foundation によれば、インディアナ州の 1 人当たり動産税額は全米で 19 番目に高い。... 私は、企業への有形動産税の段階的廃止によってインディアナ州が新たな投資と雇用を生み出し、州内外の企業の投資を引き寄せる競争の先頭にたてると確信している。この議論をする際には、この改革が地方政府がその役割を果たす能力を過度に損なわないようにすることが重要である。この税の段階的廃止における知事としての私の公約はまさにその点にある。

このように Pence 知事は、地方財政への影響にも配慮しつつ事業用資産への有形動産税の廃止を主張し、議会に廃止提案を行っている。この廃止案を上院共和党は支持し、Luke Kenley 議員は次のように述べている¹⁹⁾。

これまでの税制改革は明らかにインディアナ州にとって成果をもたらしている。... 財産税における Cap(課税の上限) の設定、所得税減税、相続税の廃止により、インディアナ州は雇用の拡大において他の大半の州に勝っている。しかし、まだ改善の余地がある。上院法案 1 号(有形動産税廃止案；筆者注)は雇用主達が事業を拡大し、州に新たな雇用をもたらすことを助けるであろう。中小事業者は健全な州経済の支柱であるが、動産税は中小事業者に資金面での負担をもたらすものである。この法案はその負担を軽減する。

州議会下院議長の Brian Bosma も同様の意見表明を行っている²⁰⁾。

インディアナ州は革新的であり、競争の先頭に立つためのあらゆる機

19) 2014 年 1 月 9 日に意見表明されたことが Stafford & Deboer (2014), pp.33-34 で紹介されている。

<http://www.indianasenateRepublicans.com/news/2014-01/09/2014/president-pro-tem-long-sens.-hershman-kenley-introduce-bill-to-reduce-taxes-on-hoosier-employers/>

20) 2014 年 1 月 9 日に意見表明されたことが Stafford & Deboer (2014), p.34 で紹介されている。

会を探し続けねばならない。カウンティに動産税の取扱いについての選択肢を与えることは、雇用創出を生み出すためのカウンティのフレキシビリティを高め、より多くの手段を与えることになる。

他方、有形動産税の廃止により税収を失うことになる地方政府側は動産税の廃止に反対した。例えば、インディアナ州市・タウン協議会 (Indiana Association of Cities and Towns) の Matt Greller 会長は次のように述べている²¹⁾。

地方政府は代替りの税収源を見つけるか、住民が絶対的に必要とし、期待する治安やその他のサービスを削減するかをせねばならない。... 私たちが話をした市長全員が有形動産税の廃止が地方政府、自分達の市に及ぼす影響に強い関心を示している。

結局、州議会では有形動産税廃止に伴う代替財源が考えられていないことを理由に廃止法案は否決されている。近隣のアイオワ州やオハイオ州、イリノイ州等が既に有形動産税を廃止し、ミシガン州もその廃止を予定しているのにもかかわらず、インディアナ州が廃止に踏み切らない最大の理由は、適切な代替税源がなく、地方財政（及び州財政）への影響が懸念されたことである。なお、ここでいう代替財源とは有形動産税すなわち地方財産税の税収を補填するための州の代替財源、あるいは地方自治体に減収補填のための増税を認めるという意味での代替財源である。前述のように、補填財源に充てるために、オハイオ州では商業活動税 (CAT) が、またミシガン州では地方利用税がそれぞれ導入されている。

インディアナ州の地方政府 (カウンティ、地方自治体、タウン、学区など) はこれまで地方財産税を引き下げる傾向があり、州は州売上税を増税し、その収入を地方に配分することをしてきた。また、インディアナ州では地方政府の増税は州政府の承認を要することから地方政府に地方所得税の増税の権限も付

21) *Indiana Business Journal*, 2013 年 12 月 9 日掲載記事。

<http://www.ibj.com/articles/45012> (2017 年 3 月 5 日閲覧)

与してきた。そうしたかたちでの代替財源が見いだせない限り、インディアナ州では有形動産税の廃止はないということになる。

(2) 有形動産税の廃止をめぐる論点；なぜ廃止なのか

上述のように、インディアナ州では有形動産税の課税対象の縮小がなされてきたが、近い将来のその廃止はないと考えられる。しかし、そもそも有形動産税はなぜその廃止が求められるのか、他方、廃止が困難とされるのはなぜか、その具体的な論点を整理しておきたい。まず、有形動産税については以下のような問題が指摘されている²²⁾。

①企業投資に係る競争力のへの影響

インディアナ州の事業用の有形動産に対する有形動産税（地方財産税）の負担が重く、基幹産業である製造業が生産性を上昇させ、競争力を高めることの阻害要因となっている。表3は各州の人口最大都市において新規の投資を行なった場合の、州・地方財産税の実効税率（減免を含めた最終的な税負担額を新規資産への投資額で除した値）を比較したものである。インディアナ州の有形動産税の実効税率は商業用の資産、製造業の機械・装置等ともに2.75%と、全米でも高い水準にある。とりわけ製造業の機械・装置等に関しては同じ五大湖地域で最も高く、全米でもサウスカロライナ州（4.75%）、ワシントンDC（3.37%）、カンザス州（3.01%）に次いで4番目に高い。

このような有形動産税の実効税率の高さがインディアナ州の企業の設備投資と立地に影響を及ぼし、州の産業競争力を低下させているということが（有形動産税の）縮小・廃止を求める論点の一つである。

このことについて、2014年1月14日のインディアナ州議会下院歳入委員会の公聴会において、ワシントンDCの中立系シンクタンク Tax Foundation のエコノミスト Scott Drenkard は「不動産税は個人または企業かが政府から受ける利益と保護をおおよその関連性があるが、動産税は企業の技術と資本の利用拡大への阻害効果しかもたらさない。」と述べている²³⁾。

22) Stafford & DeBoer (2014), pp.9-11。

23) Testimony before the Indiana House Ways and Means Committee, January 14, 2014.

表 3 新規に取得された資産に対する州・地方財産税の実効税率（2009 年度）

単位: %

地域・州	不動産税		有形動産税	
	商業用構 築物	製造業用 構築物	商業用装 置等	製造業用 機械・装置
ニューイングランド				
マサチューセッツ	2.30	2.30	2.71	0.00
メイン	1.69	1.69	0.00	0.00
マサチューセッツ	2.30	2.30	2.71	0.00
ニューハンプシャー	1.83	1.83	非課税	非課税
ロードアイランド	2.57	2.57	5.36	0.00
バーモント	2.08	2.08	0.85	0.85
中東部				
デラウェア	0.87	0.87	非課税	非課税
ワシントンDC	1.73	1.73	3.25	3.37
メリーランド	2.02	2.02	5.67	0.00
ニュージャージー	1.67	1.67	非課税	非課税
ニューヨーク	3.88	3.88	非課税	非課税
ペンシルバニア	4.12	4.12	非課税	非課税
五大湖地方				
イリノイ	2.44	2.83	非課税	非課税
インディアナ	2.60	2.71	2.75	2.75
ミシガン	4.12	4.15	3.55	1.92
オハイオ	2.20	2.22	非課税	非課税
ウィスコンシン	2.27	2.27	2.27	0.00
太平洋諸州				
アイオワ	4.35	4.35	非課税	非課税
カンザス	2.76	2.76	3.01	3.01
ミネソタ	3.35	3.35	0.00	0.00
ミズーリ	3.02	3.02	2.64	2.64
ネブラスカ	1.97	1.11	1.14	1.14
ノースダコタ	2.03	2.03	0.00	0.00
サウスダコタ	1.46	1.46	非課税	非課税
南東部				
アラバマ	1.37	1.37	1.39	1.39
アーカンソー	1.38	1.38	1.41	1.41
フロリダ	1.56	1.56	1.65	1.66
ジョージア	1.62	1.62	1.77	1.77
ケンタッキー	1.14	1.14	1.81	0.15
ルイジアナ	1.98	1.98	2.13	2.13
ミシシッピ	2.41	2.41	2.56	2.56
ノースカロライナ	1.08	1.08	1.30	1.30
サウスカロライナ	1.73	3.30	4.75	4.75
テキサス	2.89	2.89	2.16	2.16
バージニア	0.65	0.65	1.48	0.33
ウェストバージニア	1.67	1.67	1.67	1.67
南西部				
アリゾナ	1.95	1.95	2.35	2.38
ニューメキシコ	1.44	1.44	1.55	1.55
オクラホマ	1.25	1.25	1.56	1.56
テキサス	2.36	2.52	2.54	2.52
ロッキー山脈地方				
コロラド	1.90	1.90	1.94	1.94
アイダホ	1.33	1.33	1.44	1.44
モンタナ	1.29	1.29	1.72	1.72
ユタ	1.36	1.36	1.38	1.38
ワイオミング	0.65	0.78	0.67	0.62
極西部				
アラスカ	1.46	1.46	0.96	0.96
カリフォルニア	1.22	1.22	1.22	1.22
ハワイ	1.06	1.21	非課税	非課税
ネバダ	1.11	1.11	1.14	1.14
オレゴン	1.07	1.07	2.11	2.11
ワシントン	0.71	0.71	0.78	0.78

注1: 実効税率は各州の最大都市における税負担額／新規資産投資額。

注2: 税負担額は税率、資産別評価率、課税ベース（非課税等）を反映したものである。

注3: 非課税は有形動産税を課税していないこと、0.00%は実質非課税を意味する。

出所: Cline, Phillips & Neubig (2011), Table A-4を一部修正して転載。

また、インディアナ商工会議所会頭の Kevin Brineger は以下のように有形動産税を批判している²⁴⁾。

商業および製造業への（インディアナ州の；筆者付記）財産税は、さまざまな局面で全米で最も重い。その原因の大半は機械・装置等への課税にある。それがインディアナ州の租税環境に関する特筆すべき汚点であり、競争力で劣る原因である。... インディアナ州の周辺の諸州はケンタッキー州を除き機械・装置等を非課税にしており、また、そのケンタッキー州も有形動産税の負担率はインディアナ州より低い。事業の拡大やイノベーションを阻害しうる負担は既に除去されているのである。

さらに、インディアナ州製造業協会会長の Plat Kiely も有形動産税の廃止を強く求めている²⁵⁾。

知事の目標達成に向けてとられるべきステップは製造業の機械・装置等への有形動産税を廃止にすることである。インディアナ州の経済は全米でもとくに製造業への依存度が高いが、州はそれらに課税することで製造業の機械・装置等にペナルティを与えている。古い諺にあるように、もし、あなたがそれを望まないのであれば、それに課税することである。

②州・地方政府の税務行政費用

有形動産税は納税者による申告制をとっているが、申告された資産評価額が適正かどうかを州・地方政府が調査・確認せねばならない。その税務行政費用が税収に比して小さくないということが批判の二つ目である。

24) <http://www.indianachamberblogs.com/indiana-chambers-top-legislative-priorities-in-2014/>（2017年3月5日閲覧）Stafford & DeBoer（2014），pp.32-33で参照されている。

25) *Indianapolis Business Journal* 2014年1月4日号に“End punitive business personal property tax”を投稿していることがStafford & DeBoer（2014），p.33で紹介されている。

③納税協力費の問題

上記の②とは表裏一体の問題であるが、申告のための複雑な書式の作成・提出により、納税者側に大きな納税協力費が発生し、負担となっている。

④事業用資産と居住用資産の間の公平性に係る問題

2008 年の地方財産税改革により、居住用資産に係る税負担の上限 (Cap ; 総評価額に対する税収の比率の上限) が持ち家居住用資産 1%、その他居住用資産及び農地 2% に設定される一方で²⁶⁾、事業用資産 (有形動産を含む) については 3% と高く設定され、実質的な増税がなされた。財産税収に占める事業用資産の割合も 2007 年度の 46% から 2011 年度には 53% まで増えており (この間、居住用資産に係る財産税収は 15.9% 減少し、事業用資産のそれは 8.5% 増加)、こうした事業用資産と居住用資産の負担の不均衡も、有形動産税の縮小・廃止が求められる要因となっている。

(3) 有形動産税の廃止に伴う税収の減少と負担転嫁

上述のような問題を抱えながら、実際に有形動産税を廃止することはなぜ困難なのか、インディアナ州での議論を Stafford & DeBoer (2014) をもとに整理しておきたい²⁷⁾。

①税収の減少

有形動産税の廃止による税収の減少は、Indiana Legislative Service Agency²⁸⁾ (以下、LSA と記す) によれば 2015 年時点で 10.6 億ドルと推計されている²⁹⁾。また LSA の推計ではこの減収分の 3 分の 2 の 6.9 億ドルが地方政府の減収となり、3 分の 1 の 3.8 億ドルは有形動産税以外の財産税納税者に負担増というかたちで転嫁されるとしている。また、こうした地方財政への影響は、カウン

26) Cap を超える税額は Tax Cap Credit として控除される。

27) Stafford & DeBoer (2014), pp.12-19.

28) Indiana Legislative Service Agency は州議会 (議員) のために法案の調査・作成や財政分析、法制関係の業務を行う州の機関。

29) *Memorandum to the Members of General Assembly Reading the Elimination of Personal Property Assessments and the Elimination of the 30% Valuation Floor for Personal Property*; prepared by Indiana Legislative Agency, December 23, 2013.

ティや地方自治体等における資産の総評価額に占める有形動産評価額の割合の違いによって、異なったかたちで発生する³⁰⁾。

②課税ベースの縮小による負担転嫁

事業用資産と居住用資産に対する税率の上限の違いと後者に対する軽減措置が講じられたため、両者の間の負担のバランスをめぐって問題が指摘されてきたことは前述の通りである。しかし、同じ問題が、方向が逆になるのであるが、有形動産税を廃止する場合に生ずる。①でも述べたように、3.8 億ドルの他の資産への負担増は、LSA 推計では、持ち家の居住用資産所有者に 1.4 億ドル、その他の居住用資産所有者に 3,000 万ドル、アパート所有者に 700 万ドル、農業用資産所有者に 5,500 万ドル、事業用資産所有者に 1.4 億ドルとなる³¹⁾。

問題は、有形動産税の廃止により、こうした企図せざる負担構造の変化（転嫁）が結果的に生ずるだけではなく、それが税収の減少と同じく、地域、地方公共団体によって異なるかたちで発生することである。有形動産の資産全体に占める割合が大きな団体では他の資産の負担が大きく増え、小さな団体での他の資産の負担増が小さい。地方財政への影響は単なる税収減ではなく、団体間の負担率、負担構造の変化というかたちでも生ずるのである。

負担の転嫁の問題については、上述の Pence 州知事の有形動産税廃止法案の提案に際して、州議会下院議員の Scott Relath も廃止に伴う他の税の増税というかたちでの転嫁が生ずることへの懸念を述べている³²⁾。

私は（廃止論者達は）優先順位を誤っていると考える。この税を廃止したからといってインディアナ州に雇用がもたらされるという確証はない。他方、明らかなことは労働者や自宅所有者、消費者に税負担が転嫁され、地方政府にさらなる財源不足をもたらすことである。

30) 評価そのものはカウンティが行う。

31) Stafford & DeBoer (2014), p.13。

32) *Indianapolis Star* 紙 2014 年 1 月 7 日記事として、Stafford & DeBoer (2014), p.34 で紹介されている。 <http://www.indystar.com/story/opinion/columnists/matthew-tully/2014/01/07/tully-mike-pences-tax-plan-is-all-glory-no-guts/4355793/> (2017 年 3 月 5 日閲覧)。

さらには、有形動産税廃止による減収は、現在、インディアナ州が実施している TIF (Tax Increment Financing) やエンタープライズ・ゾーンなどの地域経済活性化の政策手段にも影響を及ぼす可能性がある。TIF については地区開発事業のために起債された TIB (Tax Increment Bond) の償還財源の確保への影響、エンタープライズ・ゾーンに関しては企業への優遇措置の幅が狭められるおそれという面での影響である。

5 むすびにかえて

本稿ではアメリカにおける、償却資産を含む有形動産への課税の現状とそれをめぐる動きを概観してきた。インディアナ州では長期にわたって課税対象の縮小を行ってきたし、廃止に向けての州議会での動きもあったが、近い将来に廃止されることはないと考えられている³³⁾。最大の問題は地方財政への影響と適切な代替財源の確保の可否である。オハイオ州では商業活動税 (CAT) という総収入税を新設して地方税収の減収に直面する地方政府への補填を行い、またミシガン州でも州利用税の一部を地方利用税としている。また、オハイオ州では地方所得税を課税している団体にその増税を認めている。いずれにせよ、地方財政への影響に対する考慮がなければ、有形動産税の廃止は容易なものではない。

インディアナ州では、代替財源としてのそうした新たな税の導入が困難だと判断された。それは新たな税が州税であるにせよ、地方税であるにせよ、他の税とその納税者・負担者への転嫁を生じさせ、州・地方税全体の負担構造を変えるからである。変更された負担構造が州民や州経済にとって望ましい、公平ものであるかどうか、そこまで含めて検討がなされねばならない。

有形動産税の廃止を強く主張する Tax Foundation のエコノミストの Scott Drenkard も、オハイオ州が有形動産税廃止に伴う地方財政への補填財源として導入した商業活動税 (CAT) について、それが失敗であったと述べている³⁴⁾。CAT は総収入税で、同税を導入しているのはオハイオのみである。税率は低い

33) Stafford & Deboer (2014), p.6.

34) 2016 年 8 月の Tax Foundation での同氏へのヒアリング調査による。

がすべての売上に課税されるので、多額の税収を調達できる。しかし、総収入税は経済成長にとって、有形動産税や法人税以上に有害な税であると Drenkard は指摘した。総収入税はすべての取引に課せられるので、税のピラミッド（累積）を生じさせ、結果的に資本に課税をすることになり、経済に悪い影響を及ぼすからである。

オハイオ州政府は CAT が製造業の州外移出を免税としているので輸出型製造業にとって有利であり、競争力を高めると主張しているが、実際には多くの企業が CAT に不満を持ち、競争力を高める結果とはなっていない。ただし、有形動産税と、それと同時に法人税が廃止され、納税者にとっては複数の税が一つの税に集約されたことは、納税協力費の縮小につながるという意味では良いことであつたと Drenkard は述べている。また、イリノイ州では有形動産税廃止のために法人税を 2.5%引き上げたが、オハイオ州、イリノイ州ともに、資本に課せられる別の税を利用したことになる。有形動産税に併せて、純減税とすべきであつた、あるいは消費課税を用いるべきであつた、そうすればもっと良い経済効果があつたというのが Drenkard の主張である。その意味では、ミシガン州の利用税の活用は評価されるべきであろう。

一つの税を廃止すれば、歳出水準を維持するためには別の財源を用意せねばならない。他の税の増税を行わねばならないかもしれない。好ましい、公平な負担構造、経済成長の促進、安定した地方財源の保障という点からは、わが国の固定資産税の償却資産課税の是非を論ずる際には、地方消費税の増税を含めて、いずれの税を増税せねばならないのか、あるいは国は代替財源について何をすべきなのか、そして、その結果、国民や企業の負担構造、地方財政にどのような影響が及ぶのかが検討されねばならない。そのことを、アメリカの有形動産税をめぐる動きと議論は示唆しているのである。

参考文献

CCH (2016a), *2016 State Tax Handbook*, Wolter Kluwer.

CCH (2016b), *2016 U.S. Master Property Tax Guide*, Wolter Kluwer.

- Cline, Robert, Phillips, Andrew & Thomas Neubig (2011), *Competitiveness of State and Local Business Taxes on New Investment*, Earnst & Young.
- Errecart, Joyce, Gerrish, Ed & Scott Drenkard (2012), “State Moving Away from Taxes on Tangible Personal Property”, *Tax Foundation Background Paper*, No.63.
- Horman, James (2014), “Proposal 1 of 2014: Summary and Assessment,” *Policy Brief of Mackinac Center for Public Policy*.
<https://www.mackinac.org/s2014-03>
- (財)企業活力研究所 (2012) 『企業の地方税負担に関する調査研究報告』
- (社)日本機械工業連合会・(財)企業活力研究所 (2009) 『平成 20 年度 企業の資産課税負担のあり方に関する調査研究報告書』
- (株)野村総合研究所 (2012) 『平成 23 年度 企業の地方税負担等に関する調査 調査報告書』
- (一財)資産評価システム研究センター (2017) 『平成 28 年度 地方税における資産課税のあり方に関する調査研究報告書』
- Smith, Scott G. (2017), “Michigan Personal Property Tax Reform,” *National Law Review*.
<http://www.natlawreview.com/article/michigan-personal-property-tax-reform>
- Stafford, John & Larry DeBoer (2014), *The Personal Property Tax in Indiana: Its Reduction or Elimination Is No Simple Task*, Indiana Fiscal Policy Institute.
- 拙稿 (2017) 「オハイオ州における償却資産課税の廃止と学校区財政への影響」『産研論集』44 号、pp.123-132.
- 拙稿 (2009) 「固定資産税における償却資産課税について」『経済学論究』63 巻 3 号、pp.571-599.